

ソビエトにおける減価償却の規程と会計 処理について

森 章

〔I〕 はじめに

本稿の目的は、まず、ソビエト国民経済で採用される減価償却規程の解明を
ととしてソビエト減価償却制度の実態を考察し、ついで、規程に従った個々の
社会主義企業における減価償却会計手続の内容を考察することにある。

およそ、会計制度は歴史の一定時期の産物であるが、同時に、社会の歴史的
社会的諸条件の変化とともに変遷する。この点、ソビエトの減価償却制度も例
外ではない。ソビエトにおいては減価償却制度は、10月社会主義革命から約60
年に近い歴史の社会主義建設の過程でいくたの変遷をたどってきたが、現在の
ソビエト減価償却制度の基礎は、1955年からの大論争の成果をふまえて制定さ
れ1963年から導入された「ソ連邦国民経済の固定フォンドの減価償却控除率」
とともに確立したといつてさしつかえない⁽¹⁾。1963年に確立をみた減価償却制
度は、1962年4月3日に、ソ連邦 Gosplan、ソ連邦国家経済委員会、ソ連邦
建設事業国家委員会、ソ連邦財務省、ソ連邦中央統計局およびソ連邦 Gosbank
によって承認された「国民経済における減価償却控除の計画化、算定および
利用の方法に関する規程」（以下たんに「規程」という）で法的に規制されてい
る。そこでまず、この「規程」を逐条的に考察することによってソビエト国民
経済レベルにおける減価償却制度をみることにし、ついで、「規程」に従って
個々の社会主義企業レベルにおいてどのような減価償却会計手続を実施するか
を考察していくことにしたい。

(1) この点については、拙著「ソビエト減価償却論争」（1968年）を参照されたい。

〔Ⅱ〕 国民経済レベルの減価償却制度

まず、1963年から1974年まで採用されていた「規程」を考察しよう⁽¹⁾。

(A) 減価償却計算の一般原則⁽²⁾

減価償却計算は固定ファンド（固定資産）に対してなされる。そこで、償却資産が明確に規定されねばならない。「規程」は、減価償却計算の客体は企業および経済組織の固定ファンドであると規定し、物的生産分野と非生産的分野において長期にわたって現物形態で運営されている物的・物質的価値物の総体が償却資産とされている。よって、具体的には、国民経済に現存する建物、構築物、伝達装置、作業機、動力機、設備、測定調節器具と装置、運送手段、器具、生産用備品、事務用備品、付属品、使役家畜、多年生植物、その他の労働手段が償却資産となる（1条）。しかし、減価償却の対象とならない固定ファンドがある。

減価償却計算がなされない固定ファンドはつぎのものである。a) 畜産家畜、去勢した雄牛、鹿、禽鳥、養蜂。b) 図書館ファンド。c) 地方勤労者代議員ソビエト執行委員会所属の市管轄構築物および自動車道路。d) ソ連邦閣僚会議、加盟・自治共和国の閣僚会議および地方勤労者代議員ソビエトの決議によって償却中止となった固定ファンド。e) 予算施設の固定ファンド（2条）。

また、ソビエト会計実践において固定ファンドから除外されている客体は減価償却計算の対象とはならない。

固定ファンドでなく、減価償却計算の対象とならない客体はつぎのものである。a) 価値とは関係なく1年以内で費消される客体。b) 50ルーブル以内の客体でソフナルホーズ、省および官庁によって決定された価値以下の客体。ただし、価値に関係なく固定ファンドとされている農業用機械と用具は除く。c) 価値に関係なく特別の器具と設備。d) 若い家畜と肥育中の家畜。e) 価値と耐用命数に関係なく特別の衣裳と寝具。ただし、ホテルの固定ファンドの構成にはいっている寝具は除く。f) 流動ファンドとしてみなされ、建

設、修繕、補充のために利用される個々の建設構造物と部品、機械・設備・車輛の部分品。g) 調達・補給・販売の企業と組織の倉庫で完成品として存在している設備と機械。h) 限定された建設雑費によってつくられた一時的な無名の建物と設備。i) 基本建設バランスに計上され組立は完了したが、運営されていない機械と設備。j) 養樹中である多年生植物 (3条)。

以上のことから、ソビエト国民経済における償却資産は、第2条で規定された予算施設における固定ファンドなどと第3条で規定された固定ファンドから除外された客体を除いて、原則として企業と組織にある固定ファンドということになる。

ところで、1963年1月1日から採用されることになった償却率は、周知のように、固定ファンドの個々の種類・グループ別に差別化された差別償却率であり、それは「ソ連邦国民経済の固定ファンドの減価償却控除率」一覧表 (以下たんに「一覧表」という) に表示され、一覧表は企業と組織における減価償却計算の実施にさいして活用される³⁾。「規程」は「一覧表」を利用する場合、企業と組織が配慮すべき事項を若干指摘している。

指摘されている事項はつぎのようなものである。「一覧表」に表示された償却率はすべての企業と組織にとって単一であり、償却率を一層差別化することはできない (4条)。

建物の償却率は生産的建物、非生産的建物そして住宅とに区分されて設定されている。この場合、生産的建物とは基本職場と補助職場の建物、生産的機能を遂行している工場、ガレージ、機関車庫と車輛庫、変電所等であり、非生産的建物とは工場管理部、管理局、倉庫、販売部などの建物、文化・生活用途の建物およびその他の非生産的建物 (劇場、クラブ、学校、病院、サナトリウム、ホテル、図書館) である (5条)。建物が生産的にも非生産的にも利用されている場合には、建物面積の50%以上が生産目的に利用されていると、その建物は生産的建物とみなす (6条)。

作業機と設備の一部 (整理番号419—445) の償却率は、工業の特定部門にとっての機械と設備の償却率として「一覧表」に表示されているが、国民経済

の他の部門にもそれは適用される(7条)。

償却率は個々の生産の特徴、設備の運営方式、自然や環境の条件に従って適切な修正係数によって修正することができる。原則として、操業度にもとづく修正係数は大修繕用償却率のみに適用される(8条)。

企業と組織のバランスに計上されているが予備として所有している運送手段と設備に対しては、更新用償却のみなされる(9条)。

住宅については減価償却控除は大修繕のみなされる(10条)。

周知のように、ソビエトでは個々の種類・グループ別に差別化された減価償却控除率は、更新用(完全な再生)償却率と大修繕用(部分的再生)償却率とそれぞれ別個に設定されている(11条)。そのさい「規程」はとくに大修繕の概念を明記している。

大修繕の規定はつぎのようである。機械と設備の大修繕とは、機械・設備の分解、磨損部品と組部品の取替えまたは再生、1年以上の定期性をもって実施される基本部品の修繕をいう。自動車の大修繕は、モーター、傾斜式自動荷卸装置などの修繕をさし、40,000~50,000キロメートルの走行距離後に実施される修繕である(12条)。建物と構築物の大修繕は、磨損した構造部分の取替えあるいは修繕によって客体がより経済的に改善された運営が可能となる修繕(基本構造部分—土台、壁など—の完全な取替えによって耐用命数が従来よりも延長となる修繕を除く)をいう(13条)。

なお、大修繕と同時に実施される設備と車輛の近代化の費用は、大修繕用償却率に考慮される。しかし、企業・職場あるいは個々の客体の再建にさいして実施される設備の近代化の費用は、固定ファンドの再建の費用と同様に、大修繕用償却率に考慮されないで、投資あるいは銀行信用などによって賄われる。また、大修繕用償却率には1年以上の定期性をもって実施され、1963年以前には経常費として処理されていた中修繕の費用が考慮される(ただし、電車の中修繕の費用は大修繕率に含まれない)(14条)。

ソビエトでは、減価償却控除率は原則としてこれまで固定ファンドの価額(価値)に対する百分率によって設定されてきており、このことは現在も変

わらない。この点について、「規程」では、原則として、償却率は1960年1月1日に実施された再評価の資料によるファンド価値をしめした固定ファンドのバランス価額に対する百分率で設定され、1960年1月1日以後に導入されたファンドについてはその取得価額に対する百分率で設定されると規定している(15条)。

15条の規定をうけてソビエトでは更新用と大修繕用とを含んだ総償却率はつぎの公式でしめされることになる⁽⁴⁾。

$$Ha = \frac{(\Pi C + KP + M - \text{Л}) \cdot 100}{T \cdot \Pi C}$$

Ha……年度減価償却控除率(%)

ΠC……当該客体の取得価額

KP……全耐用期間中の大修繕価額

M……全耐用期間中の近代化価額(設備と運送手段のみに適用)

Л……残存・処分価額

T……当該客体の耐用期間

しかしこの場合、例外がある。鉱業(石炭業、スレート業、採鉱業、貴金属採取業、砂・粘土採取業)の部門における固定ファンドで、しかも耐用命数が鉱物の貯蔵量に依存し、鉱物の貯蔵量の枯渇後に大修繕なしには他の目的に利用しない固定ファンドについては、更新用償却率は採取鉱物のトン当たりに対するルールという特別形式で毎年企業によって設定され、ソフナルホーズ、省、官庁、州(地方)勤労者代表ソビエト執行委員会によって承認を受ける。また、自動車(消防自動車、救急医療車、起重機付自動車など特殊自動車を除いて)については、大修繕用償却率は走行距離1,000キロメートルあたりの車輛価額に対する百分率で設定され、更新用償却率は耐用命数に従って設定される。さらに、電車(特別用途の車輛を除いて)とトロリーバスについては、大修繕用償却率は走行距離10,000キロメートルあたりの車輛価額に対する百分率で設定されるのである(16条)。

ところで、計算された減価償却控除は、のちにみるように、「規程」に従っ

て管理利用される。しかし、例外として、貨車とコンテナについての減価償却控除は交通省によって中央集中的に計算されて管理利用され(17条)、消費協同組合においては、減価償却控除の管理と利用は全ソ消費組合中央連合の権限で認めた「投資と大修繕の融資基金に関する規程」に従うとされている(18条)。

しばしば論議の対象となる除却損の処理については、「規程」は、住宅を除き、また、新技術の導入計画に応じた設備の取替えの場合を除いて、未償却固定フォンドの除却損を、定款基金の減少に関連づけていたこれまでの方法と異なっており、1963年からは企業と組織の経済活動の結果に関連づけるように規定した(19条)。

なお、減価償却計算にさいして、もし該当する固定フォンドが「一覧表」にない場合には、類似の固定フォンドの償却率を採用する。類似の固定フォンドもなく、また、新しい固定フォンドである時には、ソフナルホーズ、省、官庁が当該の償却率案を作成し、ソ連邦 Gosplan の承認をえて、その写しをソ連邦建設事業国家建設委員会、ソ連邦財務省そしてソ連邦中央統計局に提出する。企業と組織は償却率が承認されるまでの6カ月間は、この償却率で減価償却控除を計算する(20条1項)。また、ホテルの設備と備品については特別の償却率で償却する(20条2項)。さらに、航空機、ヘリコプター、民間航空機については、ソ連邦 Gosplan およびソ連邦財務省と共同でソ連邦閣僚会議付属民間航空機管理局によって承認された償却率によって償却される(20条3項)。よって、「一覧表」に表示されている償却率以外にも償却率が存在することになる。

以上、「規程」の総則では、償却資産の範囲、償却率「一覧表」の特徴、償却率の設定法、大修繕の概念、除却損の処理などを規定しているのである。

- (1) 「規程」は、(Ⅰ)総則、(Ⅱ)減価償却控除の計画、(Ⅲ)減価償却の算定と固定フォンドの磨滅の計算方法、(Ⅳ)減価償却控除の利用、という内容からなっている(Положение о порядке планирования, начисления и использования амортизационных отчислений в народном хозяйстве. Утверждено Госпланом СССР, Госэкономсоветом СССР, Госстроем СССР, Министерством финансов СССР, ЦСУ СССР и Госбанком СССР 3 апреля 1962г. Справочник бухгалтера государственной торговли. 1969. стр.425~435.)。1963年に制定

されたこの「規程」は1975年1月1日から採用される新減価償却控除率の設定とともに部分改訂がなされた。しかし改訂以前の「規程」を検討する理由はつぎの点にある。一つは、改訂されたとはいえ、「規程」は1963年から最近の1974年末まで効力を発揮していたからであり、二つは、1975年の新償却率設定をめぐる減価償却制度の改善についての論議はこの「規程」を土台にして展開されたからであり、三つは、「規程」の入手が最近のことであった、という理由である。

- (2) Справочник бухгалтера государственной торговли. 1969. стр. 425~428.
- (3) 「一覧表」については、拙著『ソビエト減価償却論争』(1968年)の付録を参照されたい。
- (4) Экономическая энциклопедия. промышленность и строительство. (1). 1962. стр. 69.

(B) 減価償却控除の計画化⁽¹⁾

ソビエトにおいては、次期の計画年度の経営活動計画に対応してあらかじめ減価償却控除が計画される。そこで、この減価償却控除の計画化を「規程」にそって見てみよう。

次年度の減価償却控除を計画するためには、基礎資料として、(1)次年度初期における固定フォンドの在 high, (2)固定フォンドの導入の見通し計画と年度計画および前年度の報告資料、(3)固定フォンドの除却の予定資料が必要となる(21条)。企業と組織のバランスに計上されているすべての種類の固定資産の計画減価償却控除額は固定資産のすべての種類について直接計算されるが(22条)、その内容はつぎのようになる。

まず、計画年度初期に現存の固定フォンドを所与の償却率の種類・グループ別に分類しその価額を決定する。

ついで、計画年度内に導入する固定フォンドおよび他企業・組織に移転する固定フォンドまた除却する固定フォンドについての年平均価額を種類・グループ別にそれぞれ決定する(23条)。この場合、計画年度中に導入される固定フォンドの価額は、導入が国家計画による時は、その中央集中的投資額によって、導入が企業・組織の意思による時は、その非中央集中的投資額によって、それぞれ算定される。また、他企業・組織から固定フォンドを受入れた場合は、その受入れ額によって固定フォンドの価額を決定する(24条)。そして、これらの固定フォンドの価額を12で割りその商を計画年度内に導入される固定フォンド

の導入時から年度末までの月数で乗ずることによって、導入される固定ファンドの年平均価額が算定される(25条)。一方、老朽と磨滅のために除却される固定ファンドの価額は、計画年度内の除却予定資料と前年度内に実際に除却した固定ファンドの報告資料をもとにして算定されるが(26条)、その除却固定ファンドの年平均価額は、除却固定ファンド価額を12で割りその商を除却時から年度末までの月数で乗ずることによって算定する(27条)。

そして、計画年度初期における固定ファンドの価額と除却固定ファンドの年平均価額を差引いた計画年度内の導入固定ファンドの年平均価額をもとにして、計画年度内の種類・グループ別の固定ファンドの年平均価額を計算する(28条)。この固定ファンドの年平均価額に対して所与の更新用償却率と大修繕用償却率をそれぞれ乗ずることによって計画年度内の更新用と大修繕用のそれぞれの償却控除額が決定されることになる。この時、すでに指摘したように、適切な修正係数で償却率は修正される(29条)。

ここで減価償却控除の計画化の一例をあげておこう。いま、木綿工場で利用され、「一覧表」(第1表参照)で43300の整理番号がついている資産を例にして、1963年計画年度における減価償却控除の計画化をみるとつぎのようになる⁽²⁾。

計画年度1月1日現在の当該資産の価額が8,540,000ルーブルであり、計画年度内の新資産の導入と受入れおよび他企業への譲渡と除却はつぎのようになっているとする。

導入・受入れ		譲渡・除却	
3月10日	120,000ルーブル	3月1日	6,000ルーブル
6月1日	46,000ルーブル	5月10日	14,000ルーブル
8月20日	21,000ルーブル	12月15日	40,000ルーブル

資産の年平均価額はつぎの公式で計算される。

$$C_{0\Gamma} = C_H + \left[\frac{(C_1 M_1) + (C_2 M_2) + \dots + (C_n M_n)}{12} \right] - \left[\frac{(C'_1 M'_1) + \dots + (C'_n M'_n)}{12} \right]$$

$C_{0\Gamma}$ ……資産の年平均価額, C_H ……年度期首における資産の価額, C_1, C_2, \dots ,

第1表 減価償却控除率 (固定フォンドのバランス価額にたいする%)^①

固定フォンドのグループと種類	整理番号	総 率 ^② (%)	内 訳	
			大修理用 (%)	更新用 (%)
木綿工業の機械と設備				
紡績生産用 ^③	43300	8.8	3.8	5.0
糸撚り製糸生産用	43301	7.5	2.5	5.0
織物生産用 ^③	43302	9.4	4.4	5.0
仕上げ生産用	43303	7.8	2.8	5.0
絹製工業の機械と設備				
糸撚り生産用	43308	7.1	1.1	6.0
織物生産用	43309	7.6	2.8	4.8
着色・仕上げ生産用	43310	5.0	0.6	4.4
亜麻工業の機械と設備				
刷梳生産用	43311	8.0	2.5	5.5
紡績生産用 ^④	43312	9.0	3.5	5.5
糸撚り生産用	43313	8.1	3.1	5.0
織物生産用	43314	9.0	4.0	5.0
仕上げ生産用	43315	7.2	2.2	5.0
毛織物工業の機械と設備				
紡績生産用	43332	5.7	1.7	4.0
織物生産用	43333	7.0	2.4	4.6
仕上げ生産用	43334	7.3	2.0	5.3
敷物生産用	43335	7.7	2.7	5.0
フェルト生産用	43336	8.3	3.3	5.0

① バランス価額は1960年1月1日に実施された再評価の資料による固定フォンドの価額をいう。
1960年1月1日以後に導入されたフォンドにとっては、取得価額がバランス価額となる。

② 減価償却控除率は、3交替の作業方式をもとにして決定されている。大修理用減価償却控除率は、1交替作業のもとでは0.6以下の修正係数で、2交替作業のもとでは0.8以下の修正係数でそれぞれ修正される。1.4までの機械と設備の作業の交替係数をもつ企業では1交替方式のための修正係数が、1.4から2.4までの交替係数のもとでは2交替方式のための修正係数が、2.4以上の交替係数のもとでは3交替方式のための修正係数がそれぞれ採用される。

③ 輸入した綿紡績機にとっては、大修理用減価償却控除率は1.3の係数で修正される。機械式の綿織物機にとっては、大修理用減価償却控除率は1.5の係数で修正される。

④ 水気のある紡績設備のためには、大修理用減価償却控除率は1.5の係数で修正される。

(出所) П.Р. Филиппов, Новые нормы амортизации. 1963. Продолжение. стр. 211~213.
И.Г. Иоффе, Основные фонды текстильной промышленности и их использование.
1963. стр. 37. 拙著『ソビエト減価償却論争』(1968年)付録 41~42ページより作成。

C_n ……受入れ資産の価額, M_1, M_2, \dots, M_n …
受入れ時から年度末までの月数, C'_1, \dots, C'_n …
……除却資産の価額, M'_1, \dots, M'_n …… 除却
時から年度末までの月数

年度末における資産の価額 (C_k) はつぎの公
式で計算される。 $C_k = C_H + \sum c - \sum c'$

よって、当該資産の年平均価額はつぎのよう
になる。

$$8,540,000 + \frac{(120,000 \cdot 9) + (46,000 \cdot 7) + (21,000 \cdot 4)}{12} \\ - \frac{(6,000 \cdot 10) + (14,000 \cdot 7)}{12} = 8,540,000 + 123,830 \\ - 13,166 = 8,650,664 \text{ルーブル}$$

当該資産の交替作業係数を2.3とする。この
場合、「一覧表」の脚注からわかるように、大
修繕用償却率は0.8の修正係数で修正されるこ
とになる。そこで、大修繕用償却率は「一覧表」
に記載されている所与の3.8ではなく3.04と修
正される。更新用償却率は所与の5.0をとる。
そこで、第2表のようにして計画減価償却控除
額が計算される。

減価償却控除の計画化についての基準は以上の
ようである。なお、企業と組織が計画した減価償
却控除がもし固定フォンドの組成と在高と一致し
ていない場合、ソ連邦と加盟共和国のそれぞれの
ソフナルホーズ、省、官庁、また、地方勤労者代
表ソビエト執行委員会はその計算の変更を提起す
ることになる(30条)。

ソビエトでは、企業全体、省または部門全体、

第2表

固定フォンドの種類	1963年1月1日の固定フォンドの価額(ルーブル)	受入れた固定フォンドの年平均価額(ルーブル)	固定した固定フォンドの年平均価額(ルーブル)	1964年1月1日の固定フォンドの価額(ルーブル)	1963年の固定フォンドの年平均価額(ルーブル)	大修繕と更新の減価償却率	修正係数	大修繕と更新の減価償却率	更新用償却率	減価償却控除額(ルーブル)	
										大修理と近代化用	更新総計
綿紡績生産の機械と設備	8,540,000	123,830	13,166	8,707,000	8,650,664	3.8	0.8	3.04	5.0	262,980	695,513

(出所) И.Г. Иоффе, Основные фонды текстильной промышленности и их использование 1963. стр. 41.

国民経済全体を単位として、国民経済計画の一環として減価償却控除が計画される場合がある。この場合、減価償却控除計画化の計算の一要素となる償却率は、固定フォンドの差別償却率を基礎として算定される、「拡大率」《укрупненные нормы》、「部門平均率」《среднеотраслевые нормы》、「総（平均）率」《общие (средние) нормы》と呼ばれる、企業平均、部門平均、国民経済平均のそれぞれの平均償却率が採用されるのである⁽³⁾。この点については「規程」は明記していないが補足しておきたい。

(1) Справочник бухгалтера государственной торговли. 1969. стр. 428~429.

(2) И.Г. Иоффе, Основные Фонды текстильной промышленности и их использование. 1963. стр. 38~42.

(3) С.Е. Канторер, Амортизация и сроки службы машин и оборудования в строительстве. 1975. стр. 20~23.

(C) 減価償却の算定と固定フォンドの磨滅の計算⁽¹⁾

減価償却会計の主要な内容は、減価償却の算定と固定フォンドの磨滅の計算である。この問題を「規程」はどのように規定しているかを、まず、減価償却の算定内容からみていこう。

まず、企業と組織の固定資産のバランス価額（取得価額または再評価時点の再調達価額）は、所与の償却率で減価償却控除されることによって生産費と流通費で支弁される（31条）と「規程」は規定し、減価償却控除は、固定フォンドの種類・グループ別のバランス価額に対する百分率で「一覧表」で表示されている所与の償却率をもとにして毎月算定する（32条）という定額法が明記されている。ただし例外がある。

例外の内容はつぎの三つであり、一種の産高比例法が採用されている。

- (1) 自動車（特殊自動車を除く）の車輛の大修繕用償却計算は、自動車の実際の走行距離1,000キロメートルあたりの車輛価額に対する百分率でなされる（32条1項）。
- (2) 電車とトロリーバスの減価償却計算は走行距離10,000キロメートルあたりの車輛価額に対する百分率でなされる（32条2項）。
- (3) 耐用命数が鉱物の貯蔵量に依存する鉱業の固定フォンドの更新用償却計算は鉱物の実

際採取量をもとにしてなされる (32条3項)。

ところで、償却資産は新たに導入されたり、また、除却されたりする。そこでこの場合、新たに導入された固定フォンドの減価償却計算は、受入れた月の次の月の第1日から開始され、除却された固定フォンドのそれは除却した月の次の月の第1日から中止される (33条)。算定された減価償却控除額は、産出された生産物、遂行された活動あるいは提供したサービスの原価に毎月算入されるが、季節生産においては、それは企業活動の年間生産費に含める (34条)。毎月計算される更新用と大修繕用の減価償却控除額は、先月に計算された減価償却額を基礎とし、先月間に受入れと除却によっておきた固定フォンドの構成上の変化を考慮して決定する (35・36条)。

減価償却計算の期間についてはソビエトではしばしば論議の対象となっている問題であるが、「規程」は、更新用減価償却も大修繕用減価償却も、固定フォンドの実際の耐用期間にわたって計算する (37条) と規定した。したがって、「一覧表」で規定された耐用期間がたとえ経過しても、実際に固定フォンドが利用されており除却されないならば、減価償却は継続して計算されることになる。ただし、石油・天然ガスの井戸の更新用減価償却は、その実際の耐用期間に関係なく15年間にわたって所与の償却率で計算され、大修繕用減価償却は全耐用期間にわたって計算されるのである (37条)。

さらに、「規程」は固定フォンドが修繕中または作業停止中である場合も減価償却計算は中断されることはない と規定している (38条)。ただし、ソ連邦閣僚会議、加盟・自治共和国の閣僚会議および州 (地方) 執行委員会の決定によって固定フォンドを作業停止させた場合には、その固定フォンドの減価償却計算は中止されるのである (38条)。

以上が減価償却の算定のための主要な基準である。

主要な基準の外に、つぎの追加事項がある。それはつぎの三つの事項である。

- (1) 鉱業における生産的固定フォンドの減価償却のためには、当該「規程」のほかに別の関連規程が制定されること (39条)。(2) 賃借に出している固定フ

ファンドについては、減価償却控除は賃借人によってなされ (40条)、賃借契約期間内におきた賃借固定ファンドへの資本支出費は所与の償却率によって賃借期間内に賃借人によって毎月償却されること (41条)。(3)大修繕と同時に実施され大修繕用減価償却控除によって支弁される設備とその他の固定ファンドの近代化の費用は、固定ファンドの取得価額を増加させないこと (42条)である。

つぎに、固定ファンドの磨滅の計算についての「規程」の内容をみよう。

当然のことながら、個々の固定ファンドの磨滅額を計算するには固定ファンドの取得価額と償却率についての資料をまず必要とする (43条)。計算された減価償却額は定款基金を減少させて固定ファンドの磨滅勘定に簿記上反映させる。そのさい、実施された大修繕費額だけ固定ファンドの磨滅額を減少させる。このため、固定ファンドの磨滅の計算は固定ファンドの更新用部分の減価償却額と固定ファンドの大修繕用部分の減価償却額をそれぞれ別々に算定することになる。なお、住宅についての磨滅額は、たとえその償却計算が大修繕のみしかなされなくとも、更新用率と大修繕用率をもとにして簿記で把握する (44条)。以上が固定ファンドの磨滅の計算のための基準である⁽²⁾。

(1) Справочник бухгалтера государственной торговли. 1969. стр. 429~431.

(2) 減価償却の算定と固定ファンドの磨滅の計算のための基準に従っての個々の企業における会計手続については、本稿の〔Ⅰ〕で考察する。

(D) 減価償却控除の利用⁽¹⁾

これまでみてきた基準に従って計算された更新用と大修繕用の減価償却控除は、それぞれどのように管理され利用されるのであろうか。以下、更新用と大修繕用の二つの減価償却控除の利用についての「規程」の内容をみていくことにしよう。

(1) 更新用減価償却控除の利用

周知のように、ソビエトでは企業と組織で計算されたすべての更新用減価償却控除は、国家 (全社会) の管掌のもとに集中され、国家計画にそった基本建

設の財源のために中央集中的に利用される⁽²⁾。

このことを前提として、「規程」は固定フォンドの更新用減価償却控除を企業と組織によってソ連邦ストロイバンクあるいはソ連邦ゴスバンクに納入する(46条)としている。この場合、国家計画にそった投資財源のために利用される減価償却控除はソ連邦ストロイバンクあるいはソ連邦ゴスバンクの地方機関に払込み、また、他企業、ソフナルホーズ、省、総管理局、コンビナート、トラスト、勤労者代表ソビエト執行委員会管理部の経済組織への投資財源のために利用される減価償却控除は上級機関に払込むのである(47条)。

企業と組織は銀行へ減価償却控除を毎月納入する(48条)。適時に納入されなかった場合には、「建設融資規程」の規定によって徴収される(49条)。実際額と異なって銀行へ過剰に減価償却控除を納入した時には当面の納入にさいして年度内で調整され、年度額と異なって過剰に減価償却控除を納入した時には次年度の納入にさいして調整され、必要な場合には企業と組織に返還される(50条)。

(2) 大修繕用減価償却控除の利用

更新用減価償却控除と異なって、大修繕用減価償却控除は個々の企業と組織の管掌のもとにおかれ、固定フォンドの大修繕の財源のために利用される⁽³⁾。

そこで、「規程」は大修繕の財源となる減価償却控除は一定の目的をもった基金であり、企業と組織の管轄下におかれる(51条)と規定し、それはソ連邦ゴスバンクあるいはソ連邦ストロイバンクの決済(当座)勘定に払込まれるとする(52条)。さらに、ホズラスチョート制の企業と組織は、大修繕用減価償却控除と大修繕財源のために利用されるその他の資金を蓄積するために、大修繕特別勘定を銀行に開設する(53条)。この大修繕特別勘定は蓄積される資金が5,000ルーブル以上である場合(ただし住宅経営にとっては1,000ルーブル以上)のみに開設される(54条)。そして、大修繕財源のための計画減価償却額は決済勘定から大修繕特別勘定へ月2回(15日と30日)振替えられる。しかし、その額が1カ月平均1,000ルーブル以下の場合には振替えは月1回となる(55条)。大修繕特別勘定の記帳は企業と組織の簿記報告書にもとづいて銀行によって点検され(56

条), 過不足額が調整されることになる (57条)。

以上の手続に従って銀行に積立てられた大修繕用資金は, 企業と組織の大修繕計画または個々の修繕客体の見積り・技術文書に従って支出され (58条), 基本建設の関連費用などにふりむけることはできない (59条)。

ところで, 大修繕年度計画は「計画予定修繕に関する規程」《ППР》にそくして貨幣指標と物量指標で企業と組織によって作成され (60条), 年度大修繕規模とその財源は所轄の上級機関によって承認をうける (61条)。そのさい, 請負の方法によらず企業自身によって大修繕を実施する場合には, 固定フォンドの大修繕価額を引下げるための課題が明確にされる。また, 固定フォンドの個々の客体——建物, 構築物, 機械, 設備など——についての大修繕の年度計画と四半期計画は企業と組織の指導者によって認められるが, 一客体 100,000 ルーブル以上の見積り修繕価額をもつ客体を大修繕計画に含めることは上級機関の許可を必要とするのである (61条)。

いうまでもなく, 大修繕計画でしめされた諸費用は大修繕用減価償却控除によって支弁されるのである (62条)。

支弁される費用はつぎのような費用である。(1)修繕設備の分解と組立の費用, 固定フォンドの大修繕実施費用。(2)大修繕の政策の計画・見積り費および調査活動費。(3)建物と構築物の磨損した構造部分の取替え費用, 機械・設備の磨損部品と組部品の取替え費用, 大修繕と同時に遂行される設備の近代化の費用 (12・13・14条参照)。(4)レール取替え費用, 碎石を線路にまく費用, 木の枕木を鉄の枕木に取替える費用, つぎめなしの線路設置費用, 流水・地すべり・地崩れから路盤を強化する費用, 磨滅した橋の径間構造物の取替え費用, トンネルの天井や周囲を取替える費用, トンネルの配水と換気の取替え費用。(5)船舶の機械装置, 設備などの取得費用。(6)船舶維持費, 修繕中の船舶の管理費, 船舶のドック費, デッキの機械装置・発動機・ボイラー・プロペラシャフトなどの修繕費。

地方勤労者代議員ソビエトの大修繕用資金は中央集中的方法で利用されるが, 地方勤労者代議員ソビエトの住宅経営の大修繕については, 一定の大修繕

用減価償却控除の範囲でその収入が住宅の大修繕費用を支弁できない場合には、その不足額は空屋の家賃を差引いて地方予算の資金で中央集中的方法で補償する (63条)。

企業と組織は、大修繕の実施にさきがけて、大修繕に関する見積り・技術文書を銀行に提出し (64条)、その加盟共和国閣僚会議の特別決議によってその採用が許される (65条)。ただし、一客体10,000ルーブル以下の建物と構築物の大修繕の見積りはなされない。

企業自身によって大修繕を実施する以外に、請負人によって大修繕が実施される場合がある。この請負的方法のもとでは、建物と構築物の大修繕は、発注人と請負人との契約によってなされ (66条)、請負人への支払は大修繕業務の受付事実にもとづいて発注人によって銀行からなされる (67条)。また、設備と運送手段の大修繕は契約あるいは発注指図書にもとづいてなされ、請負人との決算は、設備については修繕の完成をもってなされ、海上・河川用の船舶については修繕の進捗度に応じてなされる (68条)。

企業自身で大修繕を実施する場合においては、実施された建物、構築物および設備の修繕費は、特別勘定で補償されるが、その補償方法も請負人との決済のための基準が適用される (69条)。大修繕に利用した材料と部品の価格は価格表 (プレイスクリプト) または定価表に準ずる (70条)。大修繕のもとで修繕客体の分解がなされ他の目的に利用できる材料が生じる場合がある。このときは、企業自身で大修繕を実施しているもとでは、大修繕費用総額からこの材料価額を控除し、請負的方法のもとでは、請負人との決済にさいしてその材料価額を控除する (71条)。

企業自身で大修繕を実施するさいの大修繕作業の賃金は、まず企業と組織の決済勘定から支出され、そのあと特別勘定から決済勘定へ振替えがなされる (72条)。当座の四半期内でなされる大修繕費用はその年度計画総額の範囲で企業の特別勘定から支払われ (73条)、大修繕年度計画を超過した大修繕費用は上級機関の許可のもとで支払われる (74条)。なお、金融統制の理由で銀行が大修繕費用を支払えない場合には、費用支払中止の原因が取除かれたとき補償され

る (75条)。

ソ連邦と加盟共和国のソフナルホーズ、省および官庁は、所属の企業・組織に対して計画金融決済規程に従って大修繕減価償却控除の利用を監査して、現存する欠点を取除く政策を適用する (76条)。また、ソ連邦ゴスパンクとソ連邦ストロイバンクの施設も、大修繕用減価償却控除が目的にあった支出がなされているかどうかを管理するのである (77条)。

以上が減価償却控除の利用についての基準である。

(1) Справочник бухгалтера государственной торговли. 1969. стр. 431~435.

(2) ただし、1965年以降に「新経済制度」に移行した企業と組織においては、更新用減価償却控除の30~50%は自己の企業と組織に留保されることになった。工業企業では、それは「生産発展基金」に繰入れられるのである (Под редакцией профессора В.В. Лаптева, Комментарий к положению о социалистическом государственном производственном предприятии. 1968. стр. 36.)。

(3) ただし、1965年以降に「新経済制度」に移行した企業と組織においては、大修繕用減価償却控除は、固定ファンドの大修繕のために利用される以外に、固定ファンドの更新のためにも利用できるようになった (Под редакцией профессора В.В. Лаптева, Там же, стр. 34.)。

〔Ⅲ〕 減価償却規程の問題点

以上、1962年4月3日に認可され1963年1月1日から採用された「国民経済における減価償却控除の計画化、算定および利用の方法に関する規程」を考察したが、ここで若干の問題点を指摘しておきたい。

この「規程」は、ソビエトにおける1955年から約8年間にわたる減価償却の理論と制度についての大論争の成果にもとづいて制定されたものである。よって、「規程」には大論争の成果が反映されている。とはいえ、減価償却計算の基礎価額としての固定ファンドの価額は、取得価額であるかあるいは再調達価額であるか、という重要な問題は論争過程で諸論者の完全な意見の一致をみなかった⁽¹⁾。このため、「規程」では、固定ファンドの償却計算の基礎価額をバランス価額という用語で表示し、実践では、このバランス価額は、再評価後には再調達価額をさし、再評価前には取得価額をさすことになっているのである。

このように、「規程」には、理論的決着をみていない問題については妥協した規定がなされていることは留意しなければならない。

「規程」が認可採用されたのち、1965年9月の党決定によりソビエトでは「新経済制度」が導入された。このため、「規程」は、更新用減価償却控除は全社会の手に管掌されることを規定し、また、個々の企業と組織の管掌のもとにおかれる大修繕用減価償却控除の用途の厳しい制約を規定していたのに対して、「新経済制度」のもとでは、更新用減価償却控除の一部を個々の企業への留保と、大修繕用減価償却控除の用途の緩和が認められるようになった。そこで、1965年以降に「新経済制度」へ移行した企業と組織の経営活動と1962年認可の「規程」の項目の一部とは抵触することとなったことは注意しておかねばならない。

なおまた、「規程」では、固定資産の除却損の処理法、減価償却計算期間、磨滅の計算法などの諸問題は一応の規定がなされているが、これらの諸問題もソビエトではつねに論議の対象となっていることを指摘しておきたい。

- (1) この問題は現在においても未解決となっている。この点について、アラケリヤン、バアロティロフ、カントール、バプロフはつぎのようにいっている。「減価償却控除は、固定フォンドの取得価額から、または、再調達価額からなされるのかという問題は、……ソビエトの経済学者たちの間には統一した見解はない。」(A.A. Аракелян, В.А. Воротилов, Л.М. Кантор, П.М. Павлов, Воспроизводство основных фондов в СССР. 1970. стр. 231.)。

〔Ⅳ〕 企業レベルの減価償却会計手続

すでにみてきた「規程」に従って、個々の社会主義企業は減価償却計算を実施する。そこでつぎに、いま国営工業企業を例にとって企業レベルにおいてどのような会計処理で減価償却計算をおこなうかを考察しよう。

まず、固定資産を取得した場合、その取得価額が「固定資産(フォンド)」勘定に借記され、「定款基金」勘定に貸記される。ついで、固定資産の減価償却控除と磨滅の会計処理はつぎのようになる⁽¹⁾。

「規程」で指摘されているように、新たに受入れた固定資産は受入れ月の次の月の第1日から償却計算され、除却した固定資産は除却した月の次の月の第

第3表 固定資産の減価償却計算

197...年10月

固定資産の種類 (償却率による分類)	償却率(%)		稼働現場(職場等)			No.1 職 場		等々
	大修繕用	更新用	企業全体 客体の取得価額 (ルーブル)	償 却 額 (ルーブル)		客体の取得 価額 (ルーブル)	償却総額 (ルーブル)	
				大修繕用	更新用			
A 先月に受入れあるいは除却した客体について								
綿毛を吹く機械	4.7	5.3	6,850	+322	+363			
膠水を塗る機械	2.8	5.0	7,816	+219	+390	7,816	+609	
品分け・計算機	3.3	6.1	7,394	+244	+451			
受入れた客体の合計	×	×	22,060	+785	+1,204	7,816	+609	
電 気 吸 塵 器	5.7	8.3	682	-39	-57			
モーター・ポンプ	4.3	5.5	729	-31	-40			
伝 達 装 置	8.6	7.4	5,135	-442	-380	5,135	-821	
機 械 的 支 柱	3.6	4.9	1,543	-56	-75			
除却した客体の合計	×	×	8,089	-568	-552	5,135	-821	
B 先月始めに受入れ、除却そして残存したすべての客体について								
受入れと除却 (十又は一)				+217	+652	×	-212	
先月の加算 (+)				18,954	32,298	×	10,250	
月次報告について				19,171	32,950	×	10,038	
自動車運送について				984	470	—	—	
稼働中の固定資産について				20,155	33,420	×	10,038	
予備としての固定資産について				427	×	×	114	

(出所) И.И. Поклад (Руководитель авторского коллектива и ответственный редактор),
Курс бухгалтерского учета. 1971. стр. 112.

1日から償却計算されなくなる。減価償却は稼働現場(職場)別に、また、同一償却率をもつ固定資産のグループ別に計算される。減価償却控除額は、先月に計算された減価償却額をもとにして、その間におきた固定資産の構成上の変化に応じた修正をくわえながら、毎月決定される。こうした計算は「固定資産の減価償却計算表」によってなされる。第3表は紡績工場における減価償却計算の一例である。

この表で算定された減価償却控除額は、「減価償却基金」勘定に貸記され、

固定資産の稼働現場と生産の特質に応じて「設備の維持・稼働費」(基本生産の固定資産の減価償却額の記帳)、「補助生産」,「一般職場費」,「一般工場費」などの諸勘定に借記される。たとえばつぎのようになる。

(借方)	(貸方)
「設備の維持・稼働費」…39,506ルーブル	「減価償却基金(総額)」…54,002ルーブル
「補助生産」……5,760ルーブル	(サブ勘定)
「一般職場費」……2,214ルーブル	「更新用減価償却基金」…33,420ルーブル
「一般工場費」……6,522ルーブル	「大修繕用減価償却基金」…20,582ルーブル

固定資産の磨滅はつぎのような記帳となる。

(借方)	(貸方)
「定款基金」……54,002ルーブル	「固定資産の磨滅」……54,002ルーブル
	(サブ勘定)
	「更新用部分の磨滅」……33,420ルーブル
	「大修繕用部分の磨滅」…20,582ルーブル

大修繕にむけられる減価償却控除は、固定資産の近代化や磨損した部品、組部品の取替えのために支出される。この控除資金は特別勘定で銀行に積立てられる。決済勘定から銀行の特別勘定への記帳はつぎの仕訳となる。

(借方)	(貸方)
「銀行のその他の勘定」	「決済勘定」……20,582ルーブル
(サブ勘定)	
「大修繕特別勘定」……20,582ルーブル	

大修繕用減価償却控除の一部(10%)は、大修繕資金が不足している他企業を援助するための予備基金をつくるために、上級機関に引渡す。この場合の記帳はつぎのようになる。

(借方)	(貸方)
「減価償却基金」	「当座業務に関する管轄官庁内決済」……
(サブ勘定)	2,058ルーブル
「大修繕用減価償却基金」……2,058ルーブル	
「当座業務に関する管轄官庁内決済」……	「銀行のその他の勘定」
2,058ルーブル	(サブ勘定)
	「大修繕特別勘定」または「決済勘定」……
	2,058ルーブル

「新経済制度」に移行した工業企業は、更新用減価償却控除の一部（たとえば35%）を企業の管轄下におき、生産発展基金にいれる。この場合の記帳はつぎのようになる。

(借方)	(貸方)
「減価償却基金」	「経済的刺激と特別使途の基金」
(サブ勘定)	(サブ勘定)
「更新用減価償却基金」……11,697ルーブル	「生産発展基金」……11,697ルーブル

生産発展基金の形成にむけられる減価償却控除は特別勘定で銀行に積立てられる。この場合、減価償却控除金額は、「決済勘定」に貸記され、「投資資金の銀行勘定」に借記される。

企業は固定資産の更新（基本建設）にむけられる減価償却控除を銀行へ払込む。そのさいの記帳はつぎのようになる。

(借方)	(貸方)
「減価償却基金」	「決済勘定」……21,723ルーブル
(サブ勘定)	
「更新用減価償却基金」……21,723ルーブル	

つぎに、固定資産の大修繕の会計処理をみよう⁽²⁾。

いま、実施をみた大修繕の費用が17,397ルーブルであるとする、その記帳はつぎのようになる。

(借方)	(貸方)
「大修繕」……17,397ルーブル	「補助生産」……17,397ルーブル

ついで、実施をみた大修繕の費用だけ企業の管轄下にある大修繕用減価償却基金は減少する。その記帳はつぎのようになる。

(借方)	(貸方)
「減価償却基金」	「大修繕」……17,397ルーブル
(サブ勘定)	
「大修繕用減価償却基金」……17,397ルーブル	

そして、実施をみた大修繕の費用だけ修繕された固定資産の磨減は減少し定款基金は増大する。その記帳はつぎのようになる。

(借方)	(貸方)
「固定資産の磨減」	「定款基金」……17,397ルーブル

(サブ勘定)

「大修繕用部分の磨滅」……17,397ルーブル

最後に、固定資産の除却の会計処理をみよう⁽³⁾。

いま、除却固定資産の取得価額が8,089ルーブル、除却固定資産の磨滅累計額が6,515ルーブル、除却費が97ルーブル、除却固定資産から得た部品価額が166ルーブル、同じく材料価額が1,161ルーブル、除却損が344ルーブルであるとする、固定資産除却の記帳はつぎのようになる。

除却固定資産の取得価額の記帳

(借方)

「定款基金」……8,089ルーブル

(貸方)

「固定資産」……8,089ルーブル

除却固定資産の磨滅額の記帳

(借方)

「固定資産の磨滅」

(貸方)

「定款基金」……6,515ルーブル

(サブ勘定)

「更新用部分の磨滅」……6,515ルーブル

除却費の記帳

(借方)

「定款基金」……97ルーブル

(貸方)

「労働者・勤務員との決済」…93ルーブル

「社会保険に関する決済」……4ルーブル

部品と材料の価額の記帳

(借方)

「部品」……166ルーブル

(貸方)

「定款基金」……1,327ルーブル

「材料」……1,161ルーブル

なお、部品と材料の価額と除却費との差額は、「新経済制度」へ移行した工業企業では生産発展基金へ振替えられ、「定款基金」勘定へ借記され、「生産発展基金」勘定へ貸記される。

除却損の記帳

(借方)

「損益」……344ルーブル

(貸方)

「定款基金」……344ルーブル

以上が国営工業企業における固定資産の減価償却の会計処理である。

なお、国営商業においては、流通費の一要素としての減価償却控除が計算されるが、その会計処理はほぼ国営工業企業の場合と同様である⁽⁴⁾。

また、農業企業においても、国民経済の他の部門と同様に減価償却控除がなされる。ソフホーズもコルホーズも、「ソ連邦国民経済の固定フォンドの減価償却控除率」一覧表を減価償却計算にさいして採用する⁽⁵⁾。月次別に算定された減価償却控除額は、ソフホーズにおいては「減価償却基金」勘定、コルホーズにおいては「投資資金と大修繕」勘定にそれぞれ貸記され、「生産費」勘定に借記される。同時に、減価償却控除額は、ソフホーズにおいては「定款基金」勘定、コルホーズにおいては「不分割基金」勘定にそれぞれ借記され、「固定資産の磨滅」勘定に貸記される。ソフホーズにおいては、工業企業と同様に、住宅の減価償却は大修繕用控除のみなされ、住宅の磨滅は更新用率と大修繕用率によってそれぞれ計算される。しかし、コルホーズにおいては、住宅の減価償却もその磨滅も更新用率と大修繕用率によって計算されるのである。国営企業と異なって、コルホーズにおいては、更新用と大修繕用の減価償却額は投資と大修繕のために利用される他の資金（利潤控除、畜産の売上金など）とともに、一つの勘定で銀行に保管される。コルホーズが銀行へ減価償却額を振込んだ場合、借方「投資資金の銀行勘定」、貸方「当座勘定」という仕訳となる⁽⁶⁾。

(1) И.И. Поклад (Руководитель авторского коллектива и ответственный редактор), Курс бухгалтерского учета. 1971. стр. 109~115.

(2) Там же, стр. 115~120.

(3) Там же, стр. 120~124.

(4) この点については、さしあたって В. А. Новак, С. М. Финкель, К. Т. Шестаков, Основы бухгалтерского учета в государственной торговле. 1968. стр. 329. を参照されたい。

(5) А.Л. Добровольский, А.Ф. Ширшов, Бухгалтерский учет в совхозах и колхозах. 1969. стр. 190.

(6) И.И. Поклад (Руководитель авторского коллектива и ответственный редактор), Курс бухгалтерского учета. 1971. стр. 345.

〔V〕 お わ り に

以上、1963年から1974年末までソビエト国民経済で採用されていた減価償却

の規程と個々の社会主義企業における減価償却の会計手続をみてきた。

ところで、1968年9月30日にソ連邦閣僚会議は、現行の減価償却控除率を一層正確化するための決議をおこなった。この要請をうけて、ソビエトでは固定フォンドの統一再評価の準備と新償却率の設定にむけての論議が開始され、1972年1月1日には統一再評価が実施され、1975年1月1日から採用の新減価償却率が設定された⁽¹⁾。これと同時に、固定資産の会計処理の一部変更などとともに、1975年1月1日から適用される新しい「国民経済における減価償却控除の計画化、算定および利用の方法に関する規程」が制定されることになったのである⁽²⁾。

(1) 拙稿「ソビエトにおける資産再評価について」本誌第58巻5号、拙稿「ソビエトにおける新減価償却率について」本誌第59巻1・2号参照。

(2) Передовая—Совершенствовать бухгалтерский учет основных фондов. 《Бухгалтерский учет》1974. NO.6. стр.4.